

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В КОНТЕКСТІ ДІЮЧОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ТА ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Досліджено діючу систему податку на додану вартість
в Україні в порівнянні з іншими країнами*

Постановка проблеми: удосконалення діючої системи податку на додану вартість в Україні.

Стан вивчення проблеми: на сьогоднішній день є досить актуальною проблема оподаткування та обліку ПДВ.

Метою даної статті є дослідження діючої системи оподаткування та обліку ПДВ як в Україні так і за її межами; з'ясування понять податковий кредит та податкове зобов'язання, пропозиції щодо удосконалення діючої системи з ПДВ.

Аналіз останніх досліджень та публікацій: дана тематика досліджувалася у наукових працях Б. Карпінського [2], Н. Залуцької [2], В. Парника [3], І. Павлюка [4], А.М. Соколовської [5], Т. Паянюк [6].

Викладення основного матеріалу дослідження. Протягом тривалого часу українські економісти дискутують з приводу реформування податкової системи. Одним з ключових є питання податку на додану вартість. Хоча розпочата полеміка стосовно доцільності заміни ПДВ податком з реалізації дещо затихла, проте не виключається можливість її розгортання з новою силою через відновлення роботи Уряду над Податковим кодексом.

На думку багатьох економістів, одним із пріоритетних напрямів подальшого реформування оподаткування споживання є не заміна ПДВ, а вдосконалення механізму його стягнення. Разом з тим серед

економістів, які стоять на позиції збереження ПДВ, триває дискусія стосовно розміру його ставки. Велика група економістів вважає, що “ставка у 20 % є досить високою порівняно із ставками, прийнятими в Європі. Висока ставка ПДВ значно здорожує вітчизняну продукцію, що зменшує її конкурентоспроможність, і в багатьох випадках витісняється з ринку імпортною продукцією”. На їх погляд, “скорочення діючої ставки ПДВ сприятиме зменшенню податкового тиску і, отже, зменшенню ухилення від оподаткування і збільшенню його бази”. Водночас зниження ставки ПДВ могло б призвести у майбутньому до здешевлення вітчизняної продукції, зростання бюджетних надходжень за рахунок пожвавлення підприємництва, зменшення ухилення від оподаткування, розширення попиту. Тому на черзі стоїть подальше зниження податкових ставок. Зниження ставок стимулює підвищення ефективності виробництва. З-поміж держав СНД Україна, разом з Вірменією, Киргизстаном, Таджикистаном і Молдовою, має найвищу ставку ПДВ – 20 % [3].

Деякі фахівці, для зменшення розміру ставки, пропонують встановити диференційовані ставки ПДВ. Такі пропозиції містилися у проекті Податкового кодексу України. У ст.168 проекту зазначеного кодексу міститься чотири ставки ПДВ: 5 % – для продуктів харчування без будь-якої

переробки, що належать до товарів першої необхідності; 10 % – для продуктів харчування, що пройшли переробку; 15 % – для всіх інших товарів, які реалізуються на території України; “нульова” ставка – для товарів, що експортуються.

Встановлення диференційованих ставок ПДВ може лише ускладнити процес його обчислення й адміністрування та призвести до численних зловживань. ПДВ є важливим доходним джерелом бюджету, тому зниження ставки податку лише на 2 % призведе до зменшення доходів державного бюджету на більш як 2 млрд. грн., тобто зниження ставки ПДВ можливе, але її оптимальний розмір має бути економічно обґрунтований та підтверджений прогнозом соціальних наслідків [3].

Дотримання такого обережного підходу декларує і Уряд, офіційна позиція якого полягає у поступовому зменшенні “ставки податку на 1 процентний пункт протягом двох років – до 18 % у 2009 році”. Проте, оскільки зазначена поетапність зменшення ставки ПДВ була покладена тільки в основу прогнозу показників зведеного бюджету України за головними видами доходів на 2008-2010 роки, а не втілена у конкретному законопроекті про внесення змін до Закону України “Про податок на додану вартість”, то можливість зміни позиції Уряду стосовно ставки ПДВ все ще зберігається.

Інші фахівці вважають, що величина ставки ПДВ в Україні є досить прийнятною у порівнянні з величиною ставок даного податку в країнах ЄС. Вони висловлюються за збереження нині існуючого рівня стандартної ставки ПДВ та запровадження диференціації ставок ПДВ. Таким чином, можемо констатувати, що наукова дискусія щодо питання про розмір ставки ПДВ в Україні не завершена і її учасники не дійшли спільної думки до цього часу.

Податок на додану вартість вважається одним з основних бюджетоутворюючих податків. Важливим елементом наповнення

державної казни та виконання державою її функцій є прогнозування надходжень податків. Мета прогнозування – підвищення обґрунтованості надходжень ПДВ та узгодженості рішень щодо обсягів надходжень податку на стадії складання проекту Державного бюджету України.

При розрахунку суми податку на додану вартість використовують прогнозні макроекономічні показники Міністерства економіки України, Держкомстату України, Національного банку України, Державного казначейства України, Державної податкової адміністрації України, Державної митної служби України, управлінь економіки облдержадміністрації, окремих платників податків та розрахунки інших платіжів до бюджету.

У процесі прогнозування та планування ПДВ мають застосовуватися сучасні методи, які виправдали себе в податковій практиці зарубіжних країн.

Якість процесу прогнозування та планування податкових надходжень від ПДВ залежить від багатьох чинників, зокрема, від змін у податковому законодавстві, від ефективності адміністрування ПДВ, від кількості платників податків, зареєстрованих як платники ПДВ, та від обсягу здійснюваних ними операцій, які обкладаються податком на додану вартість.

На даний момент поширеним явищем є фіктивне підприємництво, незаконне відшкодування ПДВ, яке заклало підвалини для особливого кримінального бізнесу, а також маніпулювання податковими пільгами. Із загальної кількості пільг в оподаткуванні пільги з ПДВ становлять близько 80 %. Темпи зростання самих пільг більші за темпи надходження коштів до бюджету. Отже, відбувається вимивання бази оподаткування, і така тенденція з кожним роком прогресує [2].

Високі ставки податку не стимулюють, а навпаки, стримують економічну активність або ховають її в “тінь”. Тому, хоча й застосовувана ставка робить ПДВ одним із головних джерел наповнення бюджету, але видимість його бездефіцитності невелика.

Податок на додану вартість займає домінуючі позиції у світовій економіці, проте зберігає й негативні якості, пов'язані з можливістю ухилення від сплати. Тому в системі ПДВ виняткове значення має досконалий і вичерпний бухгалтерський облік, реєстрація всіх операцій.

Бухгалтерський облік реалізації продукції, товарів, робіт, послуг з набуттям чинності Закону України “Про податок на додану вартість” від 03 04 97 р. № 168/97 (зі змінами та доповненнями), визначення та правильне відображення в обліку обсягу обігу як основного показника господарської діяльності підприємства мають важливе значення для одержання об'єктивної інформації для фінансової та податкової звітності, а також для аналізу ефективності господарсько-фінансової діяльності підприємства.

Реалізація продукції, товарів, робіт, послуг за продажними цінами та її відображення в обліку за чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку пов'язані з необхідністю раціонального підходу до відображення на бухгалтерських рахунках фактичної собівартості. Правильне відображення в обліку собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг забезпечує об'єктивне визначення фінансового результату від їх продажу.

Основою собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг є купівельна вартість без податку на додану вартість. До їх собівартості включають також витрати на купівлю, доставку та доведення до придатного для реалізації стану. Визначення та відображення в бухгалтерському обліку фактичної собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг пов'язані з певними труднощами, оскільки товари оприбутковують та обліковують у підприємствах за продажними цінами, включаючи купівельну вартість товарів, суми податкового кредиту з податку на додану вартість та торгівельну націнку на покриття втрат і створення доходу підприємства. Податковий кредит – сума, на яку платник

податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Нарахування податкового кредиту в сумі сплаченого постачальнику ПДВ відображається бухгалтерським записом:

Д-т 641, аналітичний рахунок “За податком на додану вартість”

К-т 644, “З податкового кредиту”.

Під час реалізації товарів, робіт, послуг виникає податкове зобов'язання – загальна сума податку, нарахована платником податку в звітному періоді від продажу товарів, робіт, послуг.

Податкові зобов'язання з ПДВ від обороту з реалізації товарів, робіт, послуг за готівку визначають за даними касових апаратів і відображають в обліку окремим записом одночасно із записом товарних надбавок, що відносяться до реалізованих товарів. Суму нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ списують на зменшення доходу від реалізації за дебетом рахунку 70. Під час відображення в бухгалтерському обліку реалізації товарів, робіт, послуг у підприємствах необхідно враховувати таке:

1. Дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг населенню за готівку та покупцям за безготівковим розрахунком відображають за кредитом рахунку 70 “Дохід від реалізації” (з урахуванням відповідних субрахунків) відповідно в продажних або відпускних з податком на додану вартість цінах. Суму ПДВ з доходу від продажу товарів визначають в установленому порядку й відображають за дебетом цього самого рахунку. Кредитове сальдо рахунку 70 “Дохід від реалізації” показує суму доходу підприємства від реалізації наростаючим підсумком з початку року без ПДВ (чистий дохід).

2. Реалізовані товари списують із підзвіту матеріально відповідальних осіб за обліковими продажними цінами й відносять на дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації” при реалізації товарів як населенню за готівкові грошові кошти, так і покупцям за безготівковим розрахунком за договірними відпускними цінами, включаючи ПДВ.

3. При наявності на підприємстві операцій з відпуску продукції, товарів, робіт, послуг покупцям облік доходу від реалізації за безготівковим розрахунком слід вести на окремому аналітичному рахунку з урахуванням методології обліку доходів та визначення й відображення на цьому рахунку податку на додану вартість згідно з виписаними товарними документами та податковими накладними.

4. Фінансовий результат від продажу товарів за готівку визначають на рахунку 79 “Фінансові результати” за звітний рік і відображають в обліку заключними записами списанням на рахунок 79 кінцевих сальдо із рахунків 70 “Дохід від реалізації” і 90 “Собівартість реалізації” та сальдуванням цих записів (Д-т 70 – К-т 79 і Д-т 79 – К-т 90).

У бухгалтерському обліку суму податкових зобов'язань з ПДВ на товари, роботи, послуги оплачені за безготівковим розрахунком і відвантажені та які після їх відвантаження не оплачені, а також від товарів, реалізованих за готівкові грошові кошти, розрахунковий період яких настав, відносять в обліку на зменшення доходу від реалізації:

1. Д-т 70 “Дохід від реалізації”

К-т 643 “З податкових зобов'язань” – на суму податкових зобов'язань з ПДВ, нарахованих при надходженні передоплат за товари від покупців, в рахунок яких у звітному місяці товари відвантажено.

2. Д-т 70 “Дохід від реалізації”

К-т 641, аналітичний рахунок “За податком на додану вартість” – на суму податкових зобов'язань з ПДВ на товари, відвантажені покупцям протягом місяця без попередньої оплати, тобто вся сума податкових зобов'язань з ПДВ від суми реалізації товарів за безготівковим розрахунком за вирахуванням сум ПДВ від реалізації товарів на умовах передоплати (Д-т 70 – К-т 643).

3. Д-т 70 “Дохід від реалізації”

К-т 641, аналітичний рахунок “За податком на додану вартість” – на суму податкового зобов'язання з ПДВ від обороту з продажу товарів, робіт за готівку.

Отже, визначену суму податкового зобов'язання з ПДВ від фактично реалізованих товарів, робіт, послуг відображають в обліку записом на зменшення доходу від реалізації за дебетом рахунку 70 “Дохід від реалізації”.

Правильне і раціональне відображення в бухгалтерському обліку реалізації і пов'язаних з нею податкових зобов'язань з ПДВ має важливе значення для забезпечення повних і своєчасних розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість, для недопущення сплати штрафних санкцій та пені у зв'язку з помилками в бухгалтерському обліку реалізації товарів та розрахунків з бюджетом з ПДВ.

Аналізуючи досвід функціонування ПДВ у розвинутих країнах, можна пересвідчитися, що він за своєю суттю є досить важливим регулятором економічних процесів. Загальновизнаною виступає здатність ПДВ впливати на зовнішньоекономічні процеси. Потужний тиск на підприємців, що здійснюється через механізм бюджетного відшкодування ПДВ, примушує їх більш інтенсивно працювати на експорт. Після запровадження ПДВ експорт стрімко зростає, з країни вивозиться майже усе.

Глобалізація економічних відносин, скасування митних бар'єрів у зовнішній торгівлі, розширення кола учасників в СОТ змушують економічно розвинуті країни шукати нові шляхи проти дії вторгнення на їх ринки дешевих товарів з Індії, Китаю, Південно-Східної Азії, Східної Європи. Значні надії вони покладають на створення захисного бар'єру за рахунок підвищення ставок ПДВ.

Однією з перших до таких заходів почала вдаватися ФРН, де протягом тривалого часу стандартна ставка ПДВ залишалася однією з найнижчих у Європі. Відповідно до ст. 12 Закону ФРН про ПДВ до 31 березня 1998 р.

при постачанні товарів німецьким споживачам та при імпорті діяла стандартна ставка 15 %. Для продукції сільського господарства, продуктів харчування, окремих лікарських засобів діяла ставка 7 %. Для захисту внутрішнього ринку з 1 січня 2007 р. стандартну ставку ПДВ було підвищено з 16 до 19 %. Причиною, яка зумовила збільшення ставки ПДВ є необхідність скорочення дефіциту бюджету та державного боргу.

У світі, поділеному на країни, де ПДВ стягується і де він відсутній, зовнішньоекономічні відносини будуються з урахуванням наявного податкового законодавства. У країнах, де ПДВ не стягується, умови для експорту є менш сприятливими, ніж у країнах, де експорт заохочується через механізм бюджетного відшкодування ПДВ.

ПДВ не був запроваджений у США, так як це призвело б до посилення експортної орієнтації підприємств і створення додаткових перешкод для імпорту. Більшість товарів, які імпортуються з цих країн до США, виробляється на підприємствах, що були засновані завдяки американському капіталу. Тому відмова від ПДВ сприяла розвитку американського бізнесу за межами США.

Сьогодні за рівнем частки надходжень ПДВ з імпорту у структурі ПДВ Україна (20 %) мало чим відрізняється від таких країн, як Бангладеш (15 %), Пакистан (15 %), Замбія (17,5 %). Значною мірою це пояснюється тим, що на даному етапі економічного розвитку Україна ще не стала економічно могутньою державою. Для посилення експортної орієнтації економіки, підтримки вітчизняних товаровиробників і захисту внутрішнього ринку ставка ПДВ в Україні має бути підвищена до 25 %. Підвищення стандартної ставки до зазначеного рівня збільшить обсяги безпроцентного кредитування економіки, і посилить мотивацію до експорту та утворить додаткові бар'єри для імпорту, що в кінцевому підсумку сприятиме розвитку вітчизняного виробництва [3].

У короткостроковій перспективі підвищення ставки ПДВ в Україні може спричинити зростання цін. Запровадження ПДВ не приводить до стійкого підвищення темпів інфляції, тому для населення набагато вигіднішим є зростання ставки ПДВ, ніж її зниження, оскільки за низької ставки ПДВ інфляція матиме набагато вищі темпи, які пом'якшуватимуться за рахунок зростання імпорту, збільшення якого призведе до скорочення робочих місць у країні. Рано чи пізно українцям доведеться скористатися високою ставкою ПДВ для захисту свого ринку, оскільки кращого інструмента захисту внутрішнього ринку, який би одночасно підтримував свого виробника та заохочував його до роботи на експорт навряд чи можна запропонувати.

Підвищення розміру ставки ПДВ до 25 % є неприпустимим, бо у такому разі економіка зазнає "шокового" потрясіння через скорочення імпорту та розбалансування ринків. Різка зміна ставки ПДВ може негативно позначитися насамперед на обсягах пропозиції газу і нафти на внутрішньому ринку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підвищення ставки ПДВ має відбуватися поступово, за наперед окресленими та оприлюдненим сценарієм, розтягнутим у часі щонайменше на п'ять років, що попередить можливість розбалансування економіки та виникнення дисбалансів на ринках.

Водночас підвищення ставки ПДВ дасть можливість знизити ставку податку на прибуток підприємств, що посилить мотивацію до розвитку вітчизняного виробництва. Зниження податкового навантаження на підприємства стимулюватиме виробництво товарів усередині країни, а не їх ввезення. Зазначені вище підходи щодо ставки ПДВ сприятимуть захисту національних економічних інтересів та припливу капіталу до України.

До цього часу в Україні не врегульована система оподаткування ПДВ, що і призвело до дослідження даної проблеми. Підвищення

ставки ПДВ впливає на ціни на продукцію, товари, роботи, послуги, які є тягарем для кінцевого споживача, тобто фізичної особи. Тому нашою пропозицією є впровадження декілька рівневої ставки податку, а саме: 25 % – на високорентабельні товари; 5% – на товари дитячого асортименту; 18% – для суб'єктів господарювання, які займаються виробничою діяльністю. Також пропонуємо врегулювання відшкодування ПДВ здійснювати не лише для юридичних осіб, але й для фізичних осіб, шляхом подання декларацій до податкової адміністрації з наявністю фіскальних чеків.

Список використаної літератури:

1. Закон України “Про податок на додану вартість” від 3.04.1997р. №168/97 – ВР.
2. Карпінський Б, Залуцька Н. Податок на додану вартість як основа бюджетоутворення. Економіст. – 2007. – № 1. – С. 30-33.
3. Парнюк В. Регулююча функція податку на додану вартість. Економіка України. – 2007. – № 6. – С. 4-16.
4. Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку реалізації товарів, що обліковуються за продажними цінами, податкових зобов'язань з ПДВ і шляхи їх вирішення. Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 1. – С. 41-54.
5. Соколовська А.М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 65-68, 72.
6. Паянюк Т. Моделі ПДВ в експортно-орієнтованій економіці. Економіст. – 2007. – № 12. – С. 52-55.

ГОНЧАРЮК Анна Олександрівна – студентка економічного факультету спеціальності “Облік і аудит” Кременчуцького державного політехнічного університету імені Михайла Остроградського

НАРІЖНЯ Аліна Олександрівна – студентки економічного факультету спеціальності “Облік і аудит” Кременчуцького державного політехнічного університету імені Михайла Остроградського

Наукові інтереси:

– дослідження системи оподаткування та стану податку на додану вартість в Україні та порівняння його з іншими країнами

ЧЕРЕВИК Надія Володимирівна – старший викладач кафедри “Облік і аудит” Кременчуцького державного політехнічного університету імені Михайла Остроградського

Наукові інтереси:

– податки України та їх різновиди